



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A Ges.m.b.H. und Mitgesellschafter, in N, vertreten durch TPA Treuhand Partner Austria Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, 1020 Wien, Praterstrasse 62-64, vom 13. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen vom 15. Jänner 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 im Beisein der Schriftführerin Monika Holub nach der am 16. Juli 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die A GmbH und Mitgesellschafter (Berufungswerberin, Bw.) in N wurde für den Zeitraum 1996 bis 1999 einer Betriebsprüfung (Bp.) betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung unterzogen. Die Gesellschafterin und Geschäftsherrin der atypischen stillen Gesellschaft, die A GmbH, wurde für denselben Zeitraum einer Betriebsprüfung betreffend Körperschaftsteuer unterzogen.

Unter Tz 26 des Betriebsprüfungsberichtes zur A GmbH wird ausgeführt, dass das geprüfte Unternehmen für einen Zeitraum 16.12.1996 bis 31.12.1996 ein Gewinnvorab in Höhe von S 21.200.000.- zum Ansatz gebracht habe. Nach herrschender Lehre sei im Fall von Zusammenschlüssen nach Art IV UmgrStG ein Gewinnvorab nur in Höhe der tatsächlich entstandenen Gewinne verrechenbar. Da das Ergebnis der atypisch stillen Gesellschaft für den

genannten Zeitraum negativ sei, wäre der Gewinnvorab nicht anzuerkennen. In Tz 6 des Bp-Berichtes betreffend die Bw. erfolgte eine Neuberechnung der Ergebnisanteile der Gesellschafter unter Berücksichtigung der Feststellungen in den Tz. 26 und Tz 27 des Bp.-Berichtes der AS.

Dementsprechend erließ das Finanzamt einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Bw. und verteilte den Jahresverlust der Mitunternehmerschaft für das Jahr 1996 - unter außer Achtlassung des Vorweggewinns und der damit verbundenen Verluste auf Seiten der atypisch stillen Gesellschafter - auf die beteiligten Gesellschafter in folgender Höhe:

Name	%-Satz	Betrag S	Betrag in €
A GmbH	8,62%	-7.083,00	- 514,74
PH	86,21%	- 70.842,00	-5.148,29
GK	5,17%	-4.248,00	-308.71
	100%	-82.173,00	-5.971,74

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird vorgebracht, dass sich die Herren GK und PH mit Vertrag vom 10.September 1997 rückwirkend zum 15.Dezember 1996 als atypisch stille Gesellschafter an der A GmbH beteiligt hätten. Die Einlagen in Höhe von S 5.000.000.- von Herrn PH und S 300.000.- von GK seien in bar geleistet worden, weshalb ein Zusammenschluss nach Art IV UmgrStG verwirklicht sei.

Der positive Verkehrswert des Unternehmens sei durch ein Sachverständigengutachten über den Verkehrswert der betriebszugehörigen Liegenschaft nachgewiesen. Zur Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven und zur Vorsorge gegen die Steuerlastverschiebung sei ein Gewinnvorab zugunsten der A GmbH in Höhe von S 21.200.000.- (€ 1.540.664,08) für 1996 und von 75% des jeweiligen Jahresergebnisses der Folgejahre vereinbart worden, bis das Gewinnvorab eine Gesamthöhe von S 84.000.000.- (€ 6.104.518,00) erreicht habe. Weiters sei ein Liquidationsvorab in Höhe von S 40.000.000.- (€ 2.906.913,00) vereinbart worden, der auch bei Ausscheiden eines atypisch stillen Gesellschafters zu Anwendung komme.

Eine Verkehrswertbilanz zum 31.12.1996 zeige folgendes Bild:

Verkehrswertbilanz per 15.12.1996			
Imm.Vermögenswerte	1,00	Stammkapital	500.000,00
Sachanlagevermögen	22.284.946,00	Bilanzverlust	-94.261.139,14
Finanzanlagen	5.313.000,00	Rücklagen	2.235.078,57
Umlaufvermögen	26.313.824,53	atypisch stille Einlage	5.300.000,00
Rechnungsabgrenzung	1.479.650,96	stille Reserven	135.628.455,00
			<u>49.402.394,43</u>
stille Reserven	135.628.455,00		
		Rückstellungen	23.529.987,96
		Verbindlichkeiten	117.693.650,68
		Rechnungsabgrenzung	393.844,42
	191.019.877,49		191.019.877,49

Das Gewinnvorab sei im Rahmen der Ergebnisverteilung zum Stichtag 31.12.1996 zum Ansatz zu bringen und erhöhe die Verlustzuweisung der stillen Gesellschafter im Ausmaß ihrer Anteile. Herrn GK seien daher zusätzlich S -1.199.430,95 und Herrn PH S -20.000.569,05 an Verlusten zuzuweisen.

Die der A GmbH zurechenbaren stillen Reserven des Betriebsgrundstücks müssten auch nach dem Zusammenschluss der GmbH zugerechnet werden können. Damit das gewährleistet bleibe, könne ein Gewinnvorab oder ein Liquidationsvorab im Zusammenschlussvertrag vereinbart werden. Zur Frage ob ein Gewinnvorab zu Lasten eines Verlustes zulässig sei existiere keine Judikatur und entspreche eine derartige Vorgehensweise dem Wortlauf und dem Sinn des Gesetzes.

Der steuerliche Gewinnbegriff umfasse positive und negative Einkünfte, weshalb eine Einschränkung auf eine positive Größe dem Prinzip der Leistungsfähigkeit widerspreche und damit unzulässig sei.

Der Gesetzgeber verwende die Begriffe „Gewinn“, „Gewinnermittlung“ und „Gewinnermittlungszeitraum“ synonym für die Begriffe „Ergebnis“, „Ergebnisermittlung“ und „Ergebnisverteilung“. In der Judikatur und Literatur werde der Begriff „Gewinn“ lediglich als

Terminus Technicus verwendet. Gewinn nicht als Saldogröße zu interpretieren widerspräche somit der Intention des Gesetzgebers den Steuerpflichtigen aufgrund seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern.

Nach der Rechtsprechung stehe es den Gesellschaftern einer Personengesellschaft grundsätzlich frei, Aufwände aus anlagenbezogenen Investitionsbegünstigungen auf Grund der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsbeschlüsse zu verteilen. Die Aufteilung könne sich nicht aus steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ergeben. Insbesondere bei GmbH & Co KG seien Vereinbarungen über Vorweggewinne für die Haftung der Komplementäre oder Geschäftsführervergütung häufig anzutreffen und würden in der Praxis auch regelmäßig anerkannt. Daraus müsse sich auch ergeben, dass diese Dispositionsfreiheit im Rahmen des Abschlusses eines Zusammenschlussvertrages ermögliche, Gewinne zulasten eines Verlustes zu vereinbaren.

Die Regelung des § 24 Abs 2 UmgrStG habe den Zweck sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige bei dem die stillen Reserven angesammelt wurden, diese auch versteuern müsse. Wie dafür Vorsorge getroffen werde lege die Bestimmung nicht fest. Der im Ergebnis geringe Gewinnanteil bei Vereinbarung eines Gewinnvorab könne sich auch in Form eines höheren Verlustanteiles niederschlagen.

Wenn daher zur Vermeidung einer Steuerlastverschiebung ein Gewinnvorab zu Lasten des Verlustes vereinbart werde, verstoße das nicht gegen den Zweck und den Wortlaut des § 24 Abs 2 UmgrStG.

Ergänzend rügt die Berufung einen Begründungsmangel des erstinstanzlichen Bescheides, da der Hinweis auf die herrschende Lehre nicht nachvollziehbar sei.

Zu dieser Berufung nahm die Betriebsprüfung folgendermaßen Stellung

In der Berufung wird hinsichtlich des Ansatzes eines Vorweggewinnanteiles zur (teilweisen) Abgeltung übertragener stiller Reserven bei gleichzeitigem Vorliegen eines Gesamtverlustes der Standpunkt vertreten, dass im Steuerrecht, in der Judikatur und Literatur die Begriffe "Gewinn" und "Gewinnanteil" als terminus technicus zu verstehen sind, die sowohl eine positive als auch eine negative Größe darstellen können. Daraus abgeleitet würden daher beispielsweise bei einer GmbH & Co KG Vereinbarungen über Vorweggewinne für Geschäftsführung, Haftung u. ä. auch bei Vorliegen eines Gesamtverlustes steuerlich anerkannt.

Hierzu ist zu bemerken, dass es sich bei den angeführten Beispielen für anerkannte Vorweggewinne um solche handelt, die als Abgeltung von Leistungen des laufenden Wirtschaftsjahres vereinbart wurden. Der vorliegende Fall der Abgeltung stiller Reserven der

Vorjahre hat jedoch keinen Bezug zum Ergebnis des laufenden Jahres. Der angeführte Vergleich ist somit nicht zulässig, da er von ungleichen Voraussetzungen ausgeht. Vielmehr ist der vorliegende Buchwert (Kapitalkonten) Zusammenschluss steuerlich davon geprägt, dass das Unternehmerrisiko hinsichtlich der am Zusammenschlussstichtag bestehenden, übertragenen stillen Reserven nicht ohne weiteres auf die Gemeinschaft übergehen darf, sondern dass diese vielmehr in einer realisierungsneutralen Form abzugelten sind.

Die Erläuterungen zum UmgrStG sehen hierfür die Vereinbarung eines Gewinn-/oder Liquidationsvorab vor.

Beide Möglichkeiten sind im Interesse der Erfüllung des oben dargestellten Grundsatzes von der Überlegung getragen, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 23 Abs. 2 UmgrStG hinsichtlich der Beteiligungsquote des dieses Vermögen Übertragenden einen Geldanspruch bildet, welcher Betrag dem Übertragenden tatsächlich zukommen muss. Dieser Geldanspruch ist daher unabhängig vom Risiko einer negativen Weiterentwicklung in der Mitunternehmerschaft zu befriedigen.

Diese Überlegung setzt also tatsächliche Gewinn- oder Liquidationsgewinnzuteilungen und andererseits ein vollständiges Abgelten voraus. Der Begriff "Gewinnvorab" kann demnach nur wörtlich verstanden werden.

Auch Schwarzinger/Wiesner geht davon aus, dass die Höhe eines Gewinnvorab in einer frei wählbaren Verhältniszahl oder einem frei wählbaren Festbetrag des jährlichen Gewinnes vor dem Gewinnvorab bestimmt werden kann und daher nur bis maximal 100% möglich ist, d. h. im jeweiligen Gewinn Deckung finden muss.

Offensichtlich von den gleichen Überlegungen ausgehend hat das geprüfte Unternehmen selbst in den Jahren 1997 und 1999 - auf Grund der ausgewiesenen Gesamtverluste - für diese Jahre kein Gewinnvorab berechnet, obwohl es eigentlich bei seiner Auslegung des Gewinnbegriffes (in der Berufung) als positive oder negative Größe ein solches "Gewinn"-Vorab in Höhe von 75% der ausgewiesenen Verluste hätte vornehmen können bzw. müssen.

Zur "endgültigen Vermeidung einer Steuerlastverschiebung" wurde in den §§ 9 u. 15 des Zusammenschlussvertrages Gewinnzuteilungen an den Geschäftsherrn in Gesamthöhe von S 124,000.000,- vereinbart.

Bei der Ermittlung der Höhe der tatsächlich im Betrieb des Geschäftsherrn zum Übertragungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven ergibt sich hingegen (Zahlen lt. Bp.) folgender Wert.

<i>Kapital zum 31.12.1996 lt. BP</i>	<i>Minus 65.391.578,00</i>
<i>Verlust 1.2.1996-15.12.1996</i>	<i>- 24.368.131,00</i>
<i>Kapital zum 15.12.1996 des Geschäftsherren</i>	<i>Minus 89.759.709,00</i>
<i>Stille Reserven (aus dem Betriebsgrundstück) lt. Berufung</i>	<i>+ 135.628.455,00</i>
<i>Ergibt Wert des Unternehmens</i>	<i>45.868.746,00</i>
<i>Davon werden 91,38 % übertragen</i>	<i>41.914.860,00</i>

Somit übersteigt das vereinbarte Gewinnvorab von insgesamt S 84.000.000,- und das Liquidationsvorab von S 40.000.000,- (insgesamt also 124.000.000,-) die übertragenen stillen Reserven um das 2,96-fache.

Dieser Umstand steht (neben der berufungsgegenständlichen Frage der Zulässigkeit von Vorweggewinnzuteilungen bei Vorliegen eines Gesamtverlustes) in unmittelbarem Zusammenhang mit der Frage der Beteiligungsliebhabelei der beiden atypischen stillen Gesellschafter, da durch dieses Missverhältnis die Erzielung eines Gesamtgewinnes rein zeitlich nicht mehr in einem wirtschaftlich vertretbaren Zeitraum in Aussicht stünde und überdies § 22 BAO anwendbar erschiene, weil offenbar nur die Steuerersparnis bei den "stillen Gesellschaftern" beabsichtigt ist und ansonsten keine wirtschaftlichen Gründe für die gewählte Vorgangsweise erkennbar sind.

Somit hätte diesfalls die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben, die Bescheide wären an eine nicht existente Gemeinschaft ergangen und die Berufung für eine nicht existente Gemeinschaft erhoben worden und daher zurückzuweisen.

Zu dieser Stellungnahme der Bp. wurde von der Bw. folgende Gegenäußerung übermittelt:

1.1. Abgeltung stiller Reserven aus Vorjahren

In der Stellungnahme zur Betriebsprüfung der o.a. Gesellschaft für den Prüfungszeitraum 1996 - 1999 wird festgehalten, dass es sich bei der Vereinbarung des Gewinnvorabs zu Lasten eines Verlustes um die Abgeltung stiller Reserven aus Vorjahren handelt. Bei dem von der Gesellschaft als Berufungswerber genannten Beispiel (VwGH 86/14/0162 vom' 7.2.1989) jedoch ginge es um die Abgeltung der Leistungen des laufenden Wirtschaftsjahres. So könnten die Fälle nicht miteinander verblichen werden.

Der VwGH judiziert in ständiger Rechtssprechung, dass die Ergebnisaufteilung mit steuerlicher Wirkung bei Personengesellschaften primär nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages erfolgt. Selbst dann, wenn eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende

Regelung zur Verteilung des Ergebnisses vereinbart wird, sei dieser auch steuerlich zu folgen. so zum Beispiel VwGH 86/14/0093 vom 20. Jänner 1987: „Ein Gewinn auf Gesellschafter ist grundsätzlich nach dem Gesellschaftsvertrag zu verteilen.“ Weichen die tatsächlich an die Gesellschafter zugeteilten Gewinne vom gesellschaftsvertraglichen Verteilungsschlüssel ab, so ist die tatsächliche Gewinnaufteilung maßgeblich.

Oder VwGH 90/14/0002 vom 29. Mai 1990 (SWK 1990, R 144) „Nach der tatsächlichen, nach außen in Erscheinung tretenden Gestaltung der Dinge, war der Gewinn aus der Liegenschaftsveräußerung im Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter aufzuteilen.“

Auch im vorliegenden Fall wird das Ergebnis - in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages - verteilt. Die Tatsache, dass es sich hierbei um stille Reserven aus Vorperioden handelt, darf bei der Betrachtung auch keine Rolle spielen, da es bei den zitierten VwGH Erkenntnissen um die Frage der Aufteilung der Ergebnisse - also um den Aufteilungsschlüssel - geht, nicht aber um deren Herkunft. So ist u.E. das in der Berufung zitierte VwGH Erkenntnis (86/14/0162 vom 7.2.1989) durchaus auf diesen Sachverhalt anwendbar, da das Höchstgericht die freie Verteilbarkeit von Aufwendungen bestätigt, nicht aber dazu Stellung nimmt, ob die abzugeltenden Leistungen ihren Ursprung im laufenden Wirtschaftsjahr haben müssen, oder nur Ergebnisse des laufenden Wirtschaftsjahres verteilt werden dürften.

1.2. Geldanspruch auf Grund des UmgrStG

Ebenso wiederholt die Stellungnahme, dass sich aus dem Umgründungsteuergesetz und aus den Erläuternden Bemerkungen dazu ein Geldanspruch ableiten ließe, der dem die stillen Reserven Übertragenden tatsächlich zur Abgeltung der stillen Reserven zukommen müsse. Aus dem Gesetzeswortlaut und aus den EB jedoch geht nicht hervor, dass derjenige, dessen stille Reserven abgegolten werden, einen Geldanspruch haben sollte.

Bereits in der Berufung wurde aber darauf hingewiesen, dass die Regelung des § 24 Abs. 2 UmgrStG den Zweck hat, sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige, der die stillen Reserven über Jahre angesammelt hat, diese auch versteuern muss. Die EB zu § 24 Abs. 2 UmgrStG besagen über ein vereinbartes Gewinnvorab:

„Das Gewinnvorab ist bei demjenigen, dessen stille Reserven abgefunden werden, laufender Gewinn. Derjenige, der stille Reserven abgilt, hat laufenden Aufwand in Form geringerer Gewinnanteile.“

Auch aus § 24 Abs. 2 UmgrStG ist keine Beschränkung der Vorsorgemaßnahmen auf die Erzielung von tatsächlichen Gewinnen ersichtlich, da sich im Ergebnis geringere Gewinnanteile

auch in Form höherer Verlustanteile niederschlagen können. Das Ziel der Bestimmung, die Richtigstellung der Versteuerung zu gewährleisten, wird auch dadurch erreicht.

Letztlich ist aber spätestens bei der Liquidation der Gesellschaft, bzw. beim Verkauf der Liegenschaft durch das Gewinnvorab gewährleistet, dass durch die „Entnahme“ dieser Gewinne - die sich ja auch handelsrechtlich auf den Verrechnungskonten niederschlagen - Geld fließt, also auch eine cashmäßige Abgeltung der stillen Reserven erfolgt.

1.3. Eigenständiger Gewinnbegriff

Es ist korrekt, dass Schwarzingen/Wiesner (Umgründungssteuer-Leitfaden, Seite 435) von „jährlichem Gewinn“ sprechen und ebenso davon, dass das Gewinnvorab „im jeweiligen Gewinn Deckung finden muss“. Wird der Gewinnbegriff aber als terminus technicus verstanden (Bovenkamp/Reisch, Eigenständiger Gewinnbegriff im Umgründungssteuerrecht SWK 1998, S 389 ff.), wie dies auch in der dem Finanzamt vorliegenden Berufung ausgeführt wurde, so widerspricht die von der Betriebsprüfung angegebene Literaturstelle der Meinung des Berufungswerbers nicht, da auch im vorliegenden Fall eine Verteilung des Ergebnisses zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen vereinbart wurde, die im bereits vorhandenen Ergebnis auch Deckung findet.

1.4. Vertragliche Bestimmungen zur Vermeidung der Steuerlastverschiebung

Dass das Unternehmen in den Jahren 1997 und 1999 kein Gewinnvorab verrechnet hat, ist kein Indiz dafür, dass der Berufungswerber eigentlich dieselbe Rechtsmeinung wie die Betriebsprüfung hat. Das Gewinnvorab bis zur vierfachen Einlage in Höhe von ATS 21.200.000,00 wurde bereits mit Stichtag 31.12.1996 durch verhältnismäßige Verlustzuweisung zur Verteilung gebracht.

Darüber hinaus regelt die Bestimmung des § 9 Z. 4 des atypisch stillen Gesellschaftervertrages die Maßnahmen zur Vermeidung der Steuerlastverschiebung auf eine prinzipielle Weise.

Es wird den Gesellschaftern nur vorgeschrieben, dass der Differenzbetrag bis zu ATS 84.000.000,00 dem Geschäftsherrn in den Folgejahren in Höhe von höchstens 75% des auf die Gesellschafter entfallenden Ergebnisanteils zuzukommen hat.

Von der Verteilung von Verlusten in den Jahren 1997 und 1999 wurde einvernehmlich von den Gesellschaftern Abstand genommen, da man aus handelsrechtlichen und steuerlichen Gründen die negativen Gesellschafterverrechnungskonten nicht aufblähen wollte (siehe folgendes Berechnungsbeispiel für das Jahr 1997).

Verluste laut Saldenliste	-35.083.175,28
---------------------------	----------------

<i>Umbuchungen</i>				<i>0,00</i>	
<i>Körperschaftsteuer</i>				<i>40.000,00</i>	
<i>Kapitalertragsteuer</i>				<i>14.532,00</i>	
<i>Davon direkt zurechenbar (AS)</i>				<i>2.000.000,00</i>	
<i>Vorläufiges Ergebnis</i>				<i>-33.028.643,28</i>	
<i>Mehr/Weniger Rechnung</i>					
<i>Abschreibung von Forderungen</i>				<i>-22.000.000,00</i>	
<i>Teilwertabschreibung</i>				<i>-10.000.000,00</i>	
<i>Ergebnis gesamt</i>				<i>-65.028.643,28</i>	
<i>Aufteilung</i>			<i>75% Gewinn-Vorab</i>	<i>Direkt zurechenbar</i>	<i>Ergebnis gesamt</i>
<i>A GmbH</i>	<i>8,62%</i>	<i>-2.847.069,05</i>	<i>22.636.181,00</i>	<i>-32.000.000,00</i>	<i>-12.210.888,05</i>
<i>PH</i>	<i>86,21%</i>	<i>28.473.993,37</i>	<i>-21.355.495,00</i>		<i>-49.829.488,37</i>
<i>GK</i>	<i>5,17%</i>	<i>-1.707.580,86</i>	<i>-1.280.686,00</i>		<i>-2.988.266,86</i>
	<i>100%</i>	<i>-33.028.643,28</i>	<i>0,00</i>	<i>-32.000.000,00</i>	<i>-65.028.643,28</i>

<i>Gewinnvorab</i>		<i>kumuliert</i>
<i>Zuweisung 1996</i>	<i>21.200.000,00</i>	<i>21.200.000,00</i>
<i>Zuweisung 1997</i>	<i>22.636.181,00</i>	<i>43.836.181,00</i>
<i>Obergrenze</i>		<i>84.000.000,00</i>
<i>noch zuzuweisen</i>		<i>40.163.819,00</i>

Auch wird von den Gesellschaftern der Gesellschaftsvertrag dahingehend ausgelegt, dass die Verrechnungskonten nicht über das vierfache der Einlage ansteigen dürfen (die Verlustzuweisung hätte im Jahr 1997 für PH rd. ATS 50 Mio. und für GK rd. ATS 3 Mio. betragen; das entspricht ca. dem Zehnfachen ihrer Einlagen).

1.5. Berechnung der stillen Reserven

Mit den bedungenen Vorsorgemaßnahmen wird die Verschiebung der Steuerlast der auf dem Betriebsgrundstück lastenden stillen Reserven des Geschäftsherrn verhindert. Das sind in

Summe ATS 135.628.455,00. Davon werden 91,38% übertragen. Der resultierende Betrag in Höhe von ATS 123.937.282,00 wird durch die vereinbarten Vorsorgemaßnahmen umfaßt.

Verkehrswertbilanz per 15.12.1996

<i>Imm. Vermögenswerte</i>	<i>1,00</i>	<i>Stammkapital</i>	<i>500.000,00</i>
<i>Sachanlagevermögen</i>	<i>22.284.946,00</i>	<i>Bilanzverlust</i>	<i>-94.261.139,14</i>
<i>Finanzanlagen</i>	<i>5.313.000,00</i>	<i>Rücklagen</i>	<i>2.235.078,57</i>
<i>Umlaufvermögen</i>	<i>26.313.824,53</i>	<i>atypisch stille Einlage</i>	<i>5.300.000,00</i>
<i>Rechnungsabgrenzung</i>	<i>1.479.650,96</i>	<i>stille Reserven</i>	<i>135.628.455,00</i>
			<u><i>49.402.394,43</i></u>
<i>stille Reserven</i>	<i>135.628.455,00</i>		
		<i>Rückstellungen</i>	<i>23.529.987,96</i>
		<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>117.693.650,68</i>
		<i>Rechnungsabgrenzung</i>	<i>393.844,42</i>
	<i>191.019.877,49</i>		<i>191.019.877,49</i>

Im Gutachten von DI Renatus Demelius wird der Verkehrswert der Liegenschaft P-Strasse, EZ 1210 insgesamt mit ATS 139.700.000,00 errechnet. Nach Abzug des Buchwertes in Höhe von ATS 4.071.545,00 ergeben sich somit stille Reserven in Höhe von ATS 135.628.455,00, die nur diesem Grundstück zugerechnet werden müssen.

Durch die Vereinbarung eines Gewinn- und Liquidationsvorabs in der Höhe der stillen Reserven des Grundstücks wird verhindert, dass sich die Steuerlast zu Lasten der anderen Gesellschafter verschiebt. Nur wenn die gesamten ATS 135.628.455,00 von den Vorsorgemaßnahmen umfasst werden, wird sichergestellt, dass dann, wenn das Grundstück veräußert wird, die Steuerlast im Ergebnis von der AS getragen wird.

(Widerspruch in der Stellungnahme: zwar wird bei der Berechnung vom Wert des Unternehmens gesprochen; dann wird von den übertragenen stillen Reserven gesprochen).

Auf Grund des negativen Eigenkapitals sind die stillen Reserven viel höher als der Unternehmenswert. Nur bei einem Eigenkapital von ATS 0,00, entspricht der Unternehmenswert den stillen Reserven.

Würde man Vorsorgemaßnahmen nur in der Höhe des Wertes lt. Betriebsprüfung (ATS 45.868.746,00) vorsehen, käme es trotzdem zur Verschiebung der Steuerlast insoweit der Wert von ATS 135.628.455,00 nicht erreicht ist, da die stillen Reserven im Verhältnis ihrer Beteiligung auf die neuen Gesellschafter zwar übertragen worden wären, aber nicht gewährleistet wird, dass die Versteuerung zur Gänze durch die GmbH erfolgt.

Trotz der unterschiedlichen Berechnung der stillen Reserven, kann schon auf Grund der gesetzlichen Bestimmung des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG die Liebhaberei auf Ebene der Gesellschafter der Mitunternehmerschaft nicht angewendet werden.

Da die Gesellschafter vertraglich keine Nachschußverpflichtung trifft (siehe § 8 des atypisch stillen Gesellschaftsvertrags), wird spätestens bei Ausscheiden eines der Gesellschafter das eventuell negative Kapitalkonto als steuerlicher Veräußerungsgewinn zu erfassen sein und damit ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden.

1.6. Mißbrauch gem. § 22 BAO

Die von der Betriebsprüfung vorgebrachte Argumentation, die atypisch stille Gesellschaft sei nur aus den Gründen der Steuerersparnis gegründet worden und es könnte ein Mißbrauchstatbestand gem. § 22 BAO vorliegen, ist vom Berufungswerber nicht nachzuvollziehen, da seit Gründung der Gesellschaft die Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft die vereinbarten Einlagen zur Gänze geleistet haben und erhebliche Forschungsanstrengungen zur Erreichung des Unternehmensgegenstandes unternommen wurden.

Vor kurzem wurde eine Endlosvulkanisierungseinrichtung mit einem Kostenaufwand von ca. € 2,8 Mio. zur Produktion von Präzisionsfolien für die Skiindustrie bzw. Verbundwerkstoffen auf Basis p-Aramidn mit Elastomermatrix für die Sicherheitsschuhindustrie (metallfreier Schuh) von der Gesellschaft entwickelt. Diese Anlage dient der lösungsmittelfreien Herstellung von hochspezifischen (öl- und säurebeständigen sowie durchtrittsicheren) Endlosfolien. Darüber hinaus erzeugt die Gesellschaft Heizdampf und verrechnet diesen an Mieter und an den Produktionsbetrieb des Konzerns (ASE). Auch bezieht die Gesellschaft hochgespannten Strom, transformiert auf Niederspannung und verrechnet diesen weiter.

Die gewählte rechtliche Konstruktion erweist sich aber vor allem für die durchzuführende Forschungstätigkeit der Gesellschaft als die ideale Voraussetzung.

All das zeigt, dass die gewählte Rechtsform der Gesellschaft nicht dazu dient, die Abgabepflicht zu umgehen, sondern dass es wirtschaftliche Argumente sind, weswegen die Rechtsform der atypisch stillen Gesellschaft gewählt wurde.

In der am 16. Juli. 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. ergänzend ausgeführt, dass grundsätzlich drei Punkte noch als entscheidungsrelevant anzusehen wären, nämlich erstens die Frage der zivilrechtlichen Zulässigkeit der gegenständlichen Vereinbarung – diese scheine gegeben, zweitens gebe es keine steuerliche Vorschriften, die vorliegende Vereinbarungen sanktionieren. Nach Ansicht der Steuerberatung wäre daher hier von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für das Steuerrecht auszugehen und drittens könnte noch die Frage der Fremdüblichkeit eine Rolle spielen, die aber ebenfalls nach Ansicht der Steuerberatung gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Zusammenschlussvertrag vom 10. September 1997 beteiligten sich die beiden natürlichen Personen PH mit S 5.000.000.- und GK mit S 300.000.- mit Wirkung vom 15. Dezember 1996 als atypische stille Gesellschafter am Betrieb der A GmbH (Geschäftsherrin).

Die bar geleisteten Einlagen der stillen Gesellschafter in Höhe von insgesamt S 5.300.000.- stellten gemeinsam mit dem Stammkapital der Geschäftsherrin von S 500.000.- die Kapital- und Berechnungsbasis für die Beteiligung am Gewinn/Verlust und Vermögen der Gesellschaft dar. Die Geschäftsherrin war daher zu 8,62%, PH zu 86,21% und GK zu 5,17% am Gewinn/Verlust und Vermögen der Bw. beteiligt (Kapitalkontenzusammenschluss).

Zum Zusammenschlussstichtag war das Buchvermögen der Geschäftsherrin laut Schlussbilanz mit S -89.759.709 negativ. Ein positiver Verkehrswert des Betriebes lag vor, da laut schlüssigem Schätzgutachten eines Sachverständigen im Betriebsgrundstück eine stille Reserve von S 135.628.455.- enthalten war.

§ 9 Z4 des Zusammenschlussvertrages legt zur Vermeidung der Verschiebung der stillen Reserven im Rahmen des vereinbarten Kapitalkontenzusammenschlusses fest, dass der Geschäftsherrin im Geschäftsjahr 1996 (16.12.1996 bis 31.12.1996) ein Gewinnvorab von 400% der Stammeinlage und in den Folgejahren in Höhe von 75% des auf die stillen Gesellschafter jeweils entfallenden Ergebnisanteils gebührt – dies so lange, bis die der Geschäftsherrin solcherart zugewiesenen Beträge die Summe von S 84 Mio erreicht haben.

§15 Z1 des Zusammenschlussvertrages bestimmt weiters, dass bei Ausscheiden der stillen Gesellschafter, diese einen Anspruch auf ein Abfindungsguthaben im Wert ihres Anteiles haben, wobei von diesem ein Liquidationsvorab von insgesamt S 40 Mio in Abzug zu bringen ist.

Im Rumpfwirtschaftsjahr 16.12.1996 bis 31.12.1996 erwirtschaftete die Bw. einen laufenden Verlust von S -82.173,23. Zulasten dieses Verlustes wurde der A GmbH ein Gewinnvorab S 21.200.000 sowie ein Verlustanteil von S -7.083,33 zugewiesen; PH ein aus dem Gewinnvorab

resultierender Verlustanteil von S -20.000.569,05 und ein laufender Verlustanteil von S – 70.841,54 und GK ein gewinnvorabbedingter Verlust von S -1.199.430,95 und ein laufender Verlustanteil von S -4.248,36. In den Jahren 1997 und 1999 wurden ebenfalls laufende Verluste erzielt und diese den Beteiligten entsprechend ihren Beteiligungsquoten zugeteilt. Im Jahr 1998 wurde der entstandene Gewinn entsprechend der Vereinbarung aus dem Zusammenschlussvertrag zuerst quotenmäßig verteilt und dann ein Gewinnvorab an die Geschäftsherrin AS GmbH im Ausmaß von 75% des jeweiligen Gewinnanteils zugewiesen. Strittig ist die Frage, ob trotz Vorliegens laufender Verluste im Wirtschaftsjahr 1996 der Geschäftsherrin ein Gewinnvorab von S 21.200.000.- zuzurechnen ist, wodurch bei den atypisch stillen Gesellschaftern zusätzlich zu ihrem Anteil am laufenden Jahresverlust ein Verlust von rd. S 1,2 Mio bzw. S 20 Mio anzusetzen ist.

Ein Zusammenschluss im Sinne des § 23 UmgrStG vor, wenn Vermögen (§ 23 Abs. 2 UmgrStG) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Übertragende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch das Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Zum Vermögen zählen gemäß § 23 Abs 2 UmgrStG nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG.

Auf Zusammenschlüsse sind die §§ 24 bis 26 UmgrStG anzuwenden.

Nach § 24 Abs 2 UmgrStG ist die Buchwertfortführung in Anwendung des § 16 Abs. 1 UmgrStG nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. §24 Abs 2 UmgrStG führt nicht näher aus, wie die Vermeidung der Verschiebung der Steuerlast zu erfolgen hat. Aus diesem Grund scheint auf den ersten Blick die Rechtsansicht der Bw. durch das Gesetz gedeckt.

Da die gesetzlichen Ausführungen jedoch keinen eindeutigen Rückschluss darauf zulassen welche Maßnahmen nach dem Willen des Gesetzgebers als geeignete Vorsorge für die Erhaltung der Buchwertfortführung und die Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven anzusehen sind, liegt ein durch Auslegung zu klärender unbestimmter Gesetzesbegriff vor.

Auch im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften des ABGB anzuwenden (VwGH 28.10.1988, 88/18/0091, Ritz BAO-Kommentar, § 21 Tz 1ff). Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend (VwGH 22.1.1992, 91/17/0151; 20.11.1997, 95/15/0012). Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung, wobei sich diese Auslegungsmethoden nicht gegenseitig ausschließen sondern ergänzen (VwGH 7.9.1989, 89/16/0067). Das gilt auch für die Heranziehung der Gesetzesmaterialien, soweit sie auf den objektiven Gesetzesinhalt schließen lassen (dt.BVerfG v 17.5.1960-2 BvL 11/59; BverGE 11, 126 (129ff); Kanzler in FR Ertragsteuerrecht 2007, S 528 f Die „Gesetzesbegründung“ im Steuerrecht). Einfache Gesetze sind dabei möglichst verfassungskonform auszulegen (VwGH 26.1.1998, 97/17/004; 23.2.1996, 94/17/0435; 9.11.1994, 94/13/0184).

Für die Auslegung einer gesetzlichen Norm kommt es auf Wortlaut, Systematik und Zweck der getroffenen Regelung an (VwGH 29.1.2004 99/17/0135). Es kann nicht ohne entsprechenden Anhaltspunkt im Gesetz selbst oder in den Materialien davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber völlig systemwidrige Ergebnisse schaffen möchte (VwGH 6.7.2006, 2005/07/0089).

Die EB zu §24 Abs 2 UmgrStG führen aus, *dass Maßnahmen zur Vermeidung der Verschiebung der Steuerlast im Bereich der Gewinnermittlung liegen müssen. Maßnahmen der Gewinnermittlung sind insbesondere Ergänzungsbilanzen, Vereinbarung eines Gewinnvorab für die eingebrachten stillen Reserven oder Vereinbarung eines Liquidationsvorab. Die gesetzten Maßnahmen müssen erkennbar von dem Bestreben getragen sein, die Verschiebung der stillen Reserven zu vermeiden.*

Vereinbaren die am Zusammenschluss Beteiligten einen Kapitalkontenzusammenschluss und Abfindung der stillen Reserven durch ein Gewinnvorab, ist dieses bei demjenigen, dessen stille Reserven abgefunden werden, laufender Gewinn. Derjenige der die stillen Reserven abgibt hat einen laufenden Aufwand in Form geringerer Gewinnanteile.

Für diese abgabenrechtlich zu treffenden Vorsorgemaßnahmen gibt es keine handels- oder gesellschaftsrechtlichen Regeln. Abgabenrechtlich muss sichergestellt sein, dass das Unternehmerrisiko der am Zusammenschlussstichtag bestehenden stillen Reserven nicht ohne weiteres auf die Gemeinschaft übergeht, sondern in einer realisierungsneutralen Form abgegolten wird. Auch die im strittigen Fall vereinbarte Kombination von Gewinn- und Liquidationsvorab muss von der Überlegung getragen sein, dass die bis zum

Zusammenschlussstichtag entstandenen stillen Reserven hinsichtlich der Beteiligungsquote der den Betrieb übertragenden Geschäftsherrin einen Geldanspruch bildet, welcher als Geldbetrag dieser auch zukommen muss (Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuerleitfaden, Bd III, S 1093).

Dem Vorbringen der Bw., dass die gegenständliche Vereinbarung handelsrechtlich gültig sei und mangels widersprechender steuerlicher Bestimmung die handelsrechtliche Maßgeblichkeit zum Tragen kommen müsse, ist entgegenzuhalten, dass wirtschaftlich betrachtet hinter einem Zusammenschluss die (entgeltliche) Anschaffung eines Mitunternehmeranteiles steht. Daher sind die die Übertragung und die Anschaffung des Mitunternehmeranteiles betreffenden Vereinbarungen nach handelsrechtlichen Grundsätzen auf ihre Zulässigkeit zu prüfen und entfalten dementsprechende Wirkungen. Durch die Sonderregelungen des UmgrStG wird eine Übertragung im Wege eines Zusammenschlusses nach Art IV UmgrStG bei Einhalten der im Gesetz geforderten Regelung als steuerneutraler Vorgang betrachtet der Buchwertfortführung auslöst. Abgabenrechtlich muss sichergestellt werden, dass der Ausgleich nicht als rechtsgeschäftlicher Veräußerungs-/Anschaffungsvorgang sondern als gesellschaftsrechtlicher Tauschvorgang gewertet werden kann (Wiesner/Schwarzinger, aao S1093 2. Absatz). Es handelt sich daher um eine steuerliche Begünstigungsbestimmung die an bestimmte Voraussetzungen geknüpft ist, wobei diese Vorschriften zwingend erfüllt sein müssen um in den Genuss der Begünstigung zu gelangen. Die Frage der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz kann sich also nicht stellen, da steuerrechtliche Sondervorschriften bestehen.

Im Fall der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles sind die übertragenen stillen Reserven immer in Geld oder Sachwerten tatsächlich abzugelten – widrigenfalls eine Schenkungstatbestand anzunehmen wäre. Es besteht also ein Geldanspruch oder ein Anspruch auf geldwerte Abgeltung. Den Ausführungen der Bw., dass der Anspruch auf Abgeltung der stillen Reserven keinen Geldanspruch darstellen sollte kann daher nicht gefolgt werden. Dem Ertragssteuerrecht und dem unternehmerischen Handeln liegt jedenfalls eine Entgeltskomponente zugrunde. Die Übertragung stiller Reserven auf einen Dritten führt regelmäßig dazu, dass der Übertragende – Fremdüblichkeit vorausgesetzt – eine Abgeltung für den übertragenen Wert verlangt und erwartet. Die erhaltene bzw. kreditierte Gegenleistung führt zur Aufdeckung der stillen Reserven und löst die Steuerpflicht aus. Sollte die Gegenleistung trotz Leistungszusage nicht erbracht werden, wird eine bereits eingetretene Steuerpflicht rückgängig gemacht oder vermindert. In welcher anderen Form als Geld oder Geldeswert diese Abgeltung erfolgen sollte, ist der Argumentation der Bw. nicht zu entnehmen. Im Fall der steuerlich begünstigten Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Rahmen des Zusammenschlusses nach Art IV UmgrStG ist ebenfalls davon auszugehen- Fremdüblichkeit vorausgesetzt -, dass es im wirtschaftlichen Interesse des Übertragenden

liegen muss, dass die von ihm erwirtschafteten stillen Reserven nicht ohne Gegenleistung auf den Hinzutretenden übergehen, sondern er eine adäquate Gegenleistung für sein Vermögen erhält (Mühllehner in Hügel/Mühllehner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz § 24, Tz 71). Daher ist auch hier nur ein Geldanspruch oder geldwerter Anspruch denkbar. Lediglich buchmäßige Gewinnzuweisungen ohne entsprechenden Geldfluss würden nur die Versteuerung beim Übertragenden zur Folge haben, nicht jedoch seinen Ausgleichsanspruch befriedigen.

Um im Rahmen des Art IV UmgrStG in den Genuss der Steuerneutralität zu gelangen ist für diesen entstehenden Geldanspruch dergestalt vorzusorgen, dass er in Zukunft ausgeglichen wird und beim Veräußerer nicht nur versteuert wird sondern auch tatsächlich zufließt. Würde man eine Versteuerung eines Gewinnanteiles bzw. einer stillen Reserve vornehmen, der/die nicht zufließt oder mit dessen/deren Zufluss nicht zu rechnen ist, würde dies dem ertragsteuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip und damit dem verfassungsrechtlich abgesicherten Gleichheitsgrundsatz widersprechen. Daher ist eine Auslegung des §24 Abs.2 UmgrStG in der von der Bw. angenommen Weise unzulässig.

Der entstandene Geldanspruch ist unabhängig vom Risiko einer negativen Weiterentwicklung in der Mitunternehmerschaft zu befriedigen. Das setzt einerseits eine tatsächliche Gewinnzuteilung und andererseits eine vollständige Abgeltung voraus.

Wenn die Bw. weiters ausführt, dass Gewinn als „Terminus Technicus“ anzusehen ist, und in der Verwendung des Gesetzgebers als Synonym für den Begriff Jahresergebnis verwendet wird und daher nicht zwingend als positiver Wert anzusehen ist, ist dem entgegenzuhalten, dass im § 24 Abs 2 UmgrStG der Begriff „Gewinnvorab“ keinen Eingang gefunden hat. Daher ist der gesetzliche Gewinnbegriff nicht ausschlaggebend. Die Möglichkeit der Vereinbarung eines Gewinnvorab wird lediglich in den EB ausgeführt. Entsprechend dem allgemeinen Sprachgebrauch ist jedoch Gewinn ausschließlich als positive Größe zu betrachten und der Begriff Gewinnvorab so zu verstehen, dass einem Gesellschafter ein größerer Anteil am positiven Jahresergebnis eines Betriebes zukommen soll als den übrigen.

Weiters ist festzuhalten, dass auch der Gesetzgeber den Begriff „Gewinn“ zwar in § 4 Abs 1 EStG als duale Größe im Sinne eines positiven oder negativen Jahresergebnisses definiert, diese Bedeutung aber nicht durchgängig im Gesetz anzunehmen ist. Als Beispiel sei § 10 EStG idF des KMU-FG 2006, BGBl I 2006/101 angeführt. Laut dieser Bestimmung können bis zu 10% des Gewinnes als Freibetrag für investierte Gewinne gewinnmindernd geltend gemacht werden. Diese Bestimmung kann keinesfalls so ausgelegt werden, dass auch bei Vorliegen von Verlusten ein verlusterhöhender und damit vortragsfähiger Betrag im Ausmaß 10% des negativen Jahresergebnisses geltend gemacht werden kann.

Das UmgrStG schafft durch die Begünstigung des Erwerbs eines Mitunternehmeranteiles im Wege eines Zusammenschlusses keine neue Rechtsform der Anschaffung/Übertragung. Es wird lediglich eine an bestimmte Voraussetzungen geknüpfte Begünstigung - nämlich Nichtaufdeckung der stillen Reserven durch Buchwertfortführung - eingeräumt. Die handelsrechtliche Zulässigkeit nicht begünstigungsfähiger Vereinbarungen bleibt davon unberührt, führt aber nicht zu deren steuerlicher Berücksichtigung. Durch zulässige handelsrechtliche Vereinbarungen können die Begünstigungen des UmgrStG eingeschränkt werden, verloren gehen, dazu führen, dass die Anwendung des Art IV gänzlich ausgeschlossen ist oder aber lediglich ein Vollzugsfehler anzunehmen ist, der zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung der handelsrechtlich gültigen Vereinbarung führt.

Zur Frage eines Gewinnvorab zu Lasten eines Verlustes und dessen Auswirkung besteht in der Literatur die herrschende Ansicht das eine solche Vorgehensweise steuerlich nicht zulässig ist. Wobei unterschiedliche Konsequenzen an diesen Vorgang geknüpft werden. Quantschnigg (Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch § 24 Tz 170.3) geht davon aus, dass in einem solchen Fall die Anschaffung eines Mitunternehmeranteiles gegen Ratenzahlung anzunehmen wäre und daher keine Buchwertfortführung sondern eine Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven zu erfolgen hat.

Mühllehner (Hügel/Mühllehner/Hirschler, Kommentar zum UmgrStG § 24 Tz 66) führt aus, dass der Vereinbarung eines Gewinnvorab mehrfache Grenzen gesetzt. Der jährliche Gewinnvorab muss im Jahresgewinn Deckung finden und kann nicht zu einem Verlust des/der anderen Gesellschafter/s führen oder diesen erhöhen.

Sollte im Rahmen des Zusammenschlusses eine Gewinnvorabvereinbarung geschlossen worden sein, faktisch jedoch ein Verlustvorab vorgenommen werden liegt nur ein Vollzugsfehler vor, der die Geltung des Art IV UmgrStG bzw. des Buchwertzusammenschlusses nicht beeinträchtigt, jedoch zur Nichtanerkennung des Verlustes führt (Sulz in Wiesner/Schwarzingher/Sedlacek/Sulz, Zusammenschluss und Realteilung von Rechtsanwälten, S63, Rz 1322 UmgrStR 2002).

In der Fachliteratur findet sich nur eine näher ausgeführte, abweichende Rechtsansicht von dieser herrschenden Lehre. Bovenkamp/Reisch führen in SWK 1998, S 389 dieselben Argumente ins Treffen, die in die gegenständliche Berufung Eingang fanden.

Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn kritisieren im Kommentar zum UmgrStG, 3. Auflage, § 24 Tz 76f eine Unzulässigkeit eines Verlustvorab ohne ausführende Begründung und unter Verweis auf Bovenkamp/Reisch in SWK 1998.

Dem von der Bw. vorgebrachten Argument, dass ein Gewinnvorab nach der Judikatur des VwGH grundsätzlich auch zulasten eines Verlustes möglich ist, ist insofern zu folgen als in den

von der Bw. zitierten Erkenntnissen eine wirtschaftliche Begründung für eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Gewinnverteilung gegeben war. Im Regelfall liegt in solchen Fällen eine gesondert abzugeltende Leistung eines der Gesellschafter vor. Dies wäre zB. beim Geschäftsführerbezug eines Mitunternehmers der Fall, der den Gewinn vor Verteilung vermindert und steuerlich einen Sondergewinn dieses Gesellschafters darstellt. Übersteigt der Geschäftsführerbezug den Rohgewinn, entsteht ein Verlust, der entsprechend der Beteiligungsquote aufzuteilen ist. Ohne eine derartige wirtschaftliche Begründung könnte eine Vereinbarung jedoch keine steuerliche Anerkennung bewirken. Würde der Gesellschaftsvertrag vorsehen, dass bei einer je zur Hälfte bestehenden Beteiligung ohne hinzutreten besonderer Umstände ein Gesellschafter den 150% des Gewinnes und der andere Gesellschafter jedenfalls 50% des Gewinnes als Verlust zugewiesen erhielte, würde der Gewinn der Gesellschaft im Ergebnis unverändert bleiben. Eine derartige Vereinbarung wäre trotz handelsrechtlicher Gültigkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Weiters darf nicht übersehen werden, dass anzuerkennende Vorweggewinne in Mitunternehmerschaften immer einen Bezug zum abgelaufenen Wirtschaftsjahr haben und Leistungen der Mitunternehmer abgelten, die in diesem abgelaufenen Wirtschaftsjahr erbracht wurden. Der Abgeltung von in früheren Perioden angesammelten stillen Reserven liegt eine völlig andere Intention zugrunde, die in keiner direkten Beziehung mit dem entsprechenden Wirtschaftsjahr steht. Es erscheint daher unzulässig die Regeln, die für die Vorweggewinnverteilung in Mitunternehmerschaften bei besonderen Leistungsbeziehungen entwickelt wurden auch auf das Gewinnvorab zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen anzuwenden.

Ziel des Gewinnvorab in Verbindung mit Art IV UmgrStG ist es den erzielten Gewinn so aufzuteilen, dass dieser zuerst quotenmäßig zugeteilt wird und in der zweiten Stufe der Verpflichtete soviel von seiner Gewinnquote dem Berechtigten abtritt, wie es die Vereinbarung vorsieht, nach oben stets mit dem vorhandenen Gewinn begrenzt. Dadurch wird der Anspruch des Übertragenden auf wirtschaftliche Abgeltung des von ihm übertragenen Vermögens tatsächlich befriedigt und steuerwirksam. Bei der von der Bw. angenommen Möglichkeit eines Verlustvorab würden die stillen Reserven zwar beim Übertragenden steuerwirksam, die tatsächliche Befriedigung des Anspruches bliebe aber aus. Es käme daher zu einer systemwidrigen (und gleichheitswidrigen) Versteuerung buchmäßig ausgewiesener Gewinne aber nicht tatsächlich zugeflossener Einkünfte.

Es kann daher bei Eintritt von Verlusten zu keiner Veränderung der quotenmäßig anfallenden Verlustzuteilung kommen. Aus diesem Grund ist bei in jedem Zusammenschlussvertrag eine Ersatzausgleichsregelung erforderlich, für den Fall, dass es aufgrund unzureichender Gewinne bzw. entstandener Verluste zu keinem vollen Ausgleich der stillen Reserven kommen konnte

und daher bei Auseinandersetzung ein offener Gewinnvorab- bzw. Liquidationsvorabanspruch unberichtigt ist (Mühllehner in Hügel/Mühllehner/Hirschler, Kommentar zum UmgrStG, §24 Tz 68). Eine derartige Ersatzausgleichsregelung findet sich zwar nicht ausdrücklich im vorliegenden Zusammenschlussvertrag, aus den Bestimmungen über die Abgeltung bei Ausscheiden und das Entstehen eines Anspruches eines Liquidationsvorab lässt sich jedoch ableiten, dass ein entsprechender Ausgleich von den Vertragspartnern gewollt und vorgesehen ist.

Betrachtet man das von Bovenkamp/Reisch in SWK 1998, S 389 angeführte Beispiel wird in einem Verlustjahr der tatsächliche Verlust von 1 Mio letztlich in einen künstlichen Gewinn für den Geschäftsherren und einen den tatsächlich erlittenen Verlust übersteigenden Verlust für den atypisch stillen Gesellschafter umgewandelt. Führt man dieses Beispiel in ein Gewinnjahr fort, wäre bei einem erzielten Jahresgewinn von 1 Mio vorerst eine quotale Ergebnisverteilung von je 500.000 vorzunehmen und im zweiten Schritt dem Geschäftsherren - ein angenommener Anspruch von 800.000 unterstellt - eine Gewinnzuweisung von 1,3 und dem stillen Partner daher eine Verlustzuweisung von 300 zuzuteilen. Der Gewinn der Mitunternehmerschaft wäre unverändert mit 1 Mio anzunehmen. Dieses Ergebnis scheint aber in keiner Weise wirtschaftlich gerechtfertigt und vom Gesetzgeber gewollt.

Ergänzend sei bemerkt, dass die Behauptungen der Bw., dass die Verlustzuweisungen mit Gesellschaftsvertrag mit dem vierfachen Einlagewert gedeckelt wären, dem Gesellschaftsvertrag nicht zu entnehmen sind. §9 Z4 des Zusammenschlussvertrages ist auch insofern unklar formuliert, als dort ausdrücklich angeführt ist, dass dem Geschäftsherren im Geschäftsjahr 1996 ein Gewinnvorab von 400% der Stammeinlage gebührt. Diese Bestimmung kann im Hinblick auf den Begriff „Stammeinlage“ nach Ansicht des UFS nur so gelesen werden, dass dem Geschäftsherren 400% seiner Stammeinlage/Stammkapital von 500.000.- somit maximal 2.000.000.- als Gewinnvorab gebühren.

Wie oben festgestellt, wurden in Jahren nach 1996 keine weiteren Gewinnvorabzuweisungen zulasten von Verlusten mehr durchgeführt. Diese Vorgehensweise ist im Hinblick auf das Berufungsvorbringen inkonsistent, da im Zusammenschlussvertrag ausdrücklich ein Prozentsatz von 75% des Jahresergebnisses als Berechnungsgrundlage für das Gewinnvorab festgehalten ist. Folgte man daher dem Vorbringen der Bw. wäre daher auch in Verlustjahren der Gesellschafterin A GmbH jedenfalls ein Gewinnvorab zulasten der atypisch stillen Gesellschafter zuzuweisen gewesen. Die Unterlassung einer weiteren Verlustzuweisung und Zuteilung eines Gewinnvorab an die Geschäftsherrin wird damit begründet, dass der Negativstand der Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter mit 400% ihrer Einlage begrenzt gewesen wäre. Diese Behauptung kann im Gesellschaftsvertrag nicht nachvollzogen werden. Das Vorliegen einer derartigen mündlichen Nebenabrede wird angezweifelt, da eine

so wesentliche Vereinbarung jedenfalls in einen Gesellschaftsvertrag einzubeziehen gewesen wäre oder der Gesellschaftsvertrag abzuändern gewesen wäre. Das Vorbringen erscheint auch deshalb unzutreffend, als bei Vorliegen einer derartigen Vereinbarung auch die aus dem laufenden Betrieb entstandenen Verluste der Jahre 1997 und 1999 nicht an die atypisch stillen Gesellschafter hätten verrechnet werden dürfen, was aber dennoch geschah.

Die von der Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp. durchgeführte Berechnung einer (möglichen) Ergebnisverteilung analog jener im Jahr 1996 zeigt, welche überzogenen Ergebnisse genau die von der Bw. angenommene Auslegung des § 24 Abs 2 UmgrStG zeitigt. Die Bw. nahm daher offenbar von sich aus und freiwillig von einem weiteren Gewinnvorab zulasten des Verlustes Abstand. Die Schlussfolgerung der Bp., dass die Bw. offenbar selbst zur Ansicht gelangte, dass die von ihr gewählte Ergebnisverteilung des Jahres 1996 unzutreffend sein könnte, ist daher nicht von der Hand zu weisen, ist jedoch nicht entscheidungsrelevant.

Ingesamt kann festgehalten werden, dass die tatsächliche Ergebnisverteilung der Bw. im Jahr 1996 weder dem Zusammenschlussvertrag noch den Intentionen des Gesetzes entsprach.

In gesetzeskonformer Auslegung des Zusammenschlussvertrages war daher die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Ergebniszuteilung korrekt. Die streitgegenständliche Vereinbarung über die Gewinnverteilung kann in den Verlustjahren keine Wirkung entfalten und damit zu einem Gewinnvorab zugunsten der Geschäftsherrin zulasten der Verluste der atypisch stillen Gesellschafter führen.

Da kein ausschließlicher Verlustvorab vereinbart wurde, sondern für die Folgejahre eine prozentuelle Berechnung des Gewinnvorab - kombiniert mit einem Liquidationsvorab - vorzunehmen war, lag keine die Buchwertfortführung ausschließende Regelung vor sondern lediglich ein grundsätzlich unschädlicher Vollzugsfehler, welchem keinerlei steuerliche Wirkungen zukommt.

Wien, am 19. Juli 2007